ESTATUTOS
DA
AULA DO COMMERCIO
ORDENADOS
POR
ELREY
NOSSO SENHOR,
No Capitulo dezaseis dos Estatutos
DA
JUNTA DO COMMERCIO
DESTES REYNOS, E SEUS DOMINIOS,
E Alvará de sua confirmação.

LISBOA,
Na Officina de MIGUEL RODRIGUES,
Impressor do Eminentissimo Senhor Cardial Patriarca.
M. DCC. LIX.

A Arte da Escritura Dobrada – uma reflexão

Miguel Maria Carvalho Lira
Para além da sua experiência profissional na área financeira e na de recursos humanos, tanto no sector público como no privado, actualmente é docente no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Em termos de habilitações académicas é detentor de um mestrado em Contabilidade e Auditoria e Doutorando na área de Gestão.

A Aula do Comércio, inaugurada em Lisboa em 1759, foi a primeira instituição de ensino público portuguesa a incorporar no seu plano de estudos o ensino da Contabilidade por partidas dobradas. Tendo em consideração este pioneirismo, o objectivo principal deste trabalho passa pela análise e explanação de como essa matéria era leccionada, recorrendo, para tal, ao exame do manuscrito intitulado Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio. Para ser possível a sua concretização, este estudo elege como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o bibliográfico e documental. As principais conclusões a que se chega apontam no sentido de as bases teóricas de aprendizagem da Contabilidade serem complementadas com exercícios práticos, principiando esta na observação de exemplos gerais para, posteriormente, incluir a análise de casos mais particulares e mais complexos, sendo que o estudo recaia, consideravelmente, nas principais regras a observar na escrituração dos três livros contabilísticos a utilizar: Borrador, Diário e Razão; e na elaboração dos Balanços.

Observação: A RBC preservou, neste artigo, a ortografia oriunda de Portugal

Aspectos Introdutórios

Durante o reinado de D. José (1750 – 1777), conhecido como "O Reformador", e citando Gomes (1999: 17), "as mudanças na Contabilidade do nosso país foram significativas, quer ao nível da Contabilidade pública, quer ao nível da Contabilidade dos comerciantes. Todas as medidas legislativas tomadas pelo Marquês combinadas com o desenvolvimento dado ao comércio, à indústria e à agricultura levaram a uma evolução dos registos contabilísticos com a aplicação de uma forma mais sistemática e mais alargada da digrafia. Criaram também as condições para o desenvolvimento da literatura logismológica no nosso país".

Figura 1 – Esquema incluído no manuscrito Arte de Escritura Dobrada, para Instrucção de Joze Feliz Venancio, representado o método contabilístico da partida dobrada - Fonte: (Souza, 1765).

O Marquês referido pelo autor é Sebastião José de Carvalho e Melo, primeiro Conde de Oeiras e Marquês de Pombal, cuja acção como ministro do Reino foi preponderante para o desenvolvimento registado durante o citado reinado, não só da Contabilidade como em quase todos os aspectos socioeconómicos no país. Restringindo a apreciação pessoal à Contabilidade, e no que concerne ao ensino da Contabilidade em Portugal, este período histórico ficou marcado por grandiosas e significativas reformas, concretizadas pela criação, há mais de 250 anos, da primeira Escola de Comércio portuguesa: a Aula do Comércio. Nela foram leccionadas, para além da Contabilidade por partida dobrada, várias outras disciplinas como Aritmética, Pesos, Medidas, Câmbios, Fretamento e Seguro Marítimo. Deve ser enfatizado que foi nesta escola que foi pela primeira vez leccionado o método digráfico em Portugal, a um nível oficial.

Assim, o objectivo deste trabalho passa por aprofundar como se processava o ensino das matérias anteriormente referenciadas, com especial destaque para a Contabilidade, tendo como base o manuscrito intitulado *Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio*[1]. Tendo este objectivo em mente, inicia-se o trabalho com uma concisa descrição da Aula do Comércio e o que ela significou para o desenvolvimento da Contabilidade em Portugal. Posteriormente, passa-se a dissecar o citado manuscrito, realizando uma apresentação descritiva dele, análise esta que permitirá retirar diversas ilações, como, por exemplo, quais as diversas matérias contabilísticas que eram apresentadas aos alunos; que aspectos eram considerados essenciais no seu ensino; entre outros factos relevantes. Desta forma, torna-se perceptível como era realizado o ensino do método digráfico, nos primeiros cursos ministrados neste estabelecimento de ensino. Por outras palavras, obtém-se uma perspectiva geral do ensino da Contabilidade pelo método digráfico nos primórdios desta instituição de ensino.

De realçar que a cópia deste manuscrito pertence ao acervo da Biblioteca Nacional, com a cota COD. 13099, sendo constituído por 452 páginas, todas numeradas, embora algumas delas estejam em branco (como, por exemplo, se pode constatar nas páginas 157 a 160) e está encadernada em pele.

Relativamente à metodologia utilizada neste trabalho, começa-se por indicar que, segundo Raupp

1 O seu título completo é *Arte da Escritura Dobrada que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e copeada para Instrucçaõ de Joze Feliz Venancio Cout.º no Anno de 1765*. Devido a este extenso título, usaremos durante este trabalho o título abreviado já referido: *Arte de Escritura dobrada, para Instrucção de Joze Feliz Venancio*

> "A contabilidade digráfica leccionada na Aula tinha como base os livros contabilísticos Borrador, Diário, Razão e Auxiliares, sem esquecer o estudo dos Balanços e a exemplificação de como se trabalhava em partida dobrada."

e Beuren (2006), não existe um tipo de delineamento específico para os estudos da Contabilidade. Contudo, ao mesmo tempo realçam o facto de existirem certos tipos de pesquisa que mais se ajustam à investigação de problemas nesta área do conhecimento. Estes autores agruparam as tipologias de delineamentos de pesquisa mais aplicáveis a esta área do conhecimento, em três categorias: pesquisa quanto aos objectivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Neste estudo, o protocolo utilizado na pesquisa respeitou os seguintes trâmites, de acordo com a concepção de Raupp e Beuren (2006):

- quanto aos objectivos: descritiva;
- quanto aos procedimentos: bibliográfica e documental;
- quanto à abordagem do problema: qualitativa.

Desenvolvendo esta questão, podemos salientar que para Raupp e Beuren (2006), a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, isto é, não se apresenta tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a última.

Ainda segundo estes autores, as pesquisas bibliográficas são desenvolvidas mediante material já trabalhado, ou seja, fontes de evidência secundárias, principalmente livros e artigos científicos (e técnicos e/ou académicos) e estão sempre presentes nos estudos contabilísticos, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. Neste aspecto, pode-se também considerar a opinião de Cervo e Bervian (2002), que indicam que a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de

Arte da Escritura
dobrada,
Que
Dictou na Aula do Commercio
João Henrique de
Souza.
E Copeada para Instrucçaõ de Joze Feliz
Venancio Coutº
No Anno de 1765.

Figura 2 – Capa do manuscrito Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio - Fonte: (Souza, 1765).

referenciais teóricos publicados em documentos e que pode ser realizada independentemente, ou como parte, da pesquisa descritiva ou experimental. Neste caso específico, à pesquisa bibliográfica acrescentar-se a pesquisa do tipo documental, em tudo semelhante à bibliográfica com excepção da natureza das fontes, pois ela incide em materiais que ainda não receberam tratamento analítico (GIL, 2002), sendo que nesse caso isso resulta da análise ao manuscrito Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio.

Por seu lado, a investigação qualitativa é aquela que não utiliza instrumento matemático, estatístico ou econométrico algum, justificando o uso deste tipo de investigação na Contabilidade por se tratar de uma ciência social (RAUPP e BEUREN, 2006), requisitos que são na prática preenchidos pelo presente estudo, possibilitando assim a sua classificação como uma pesquisa com uma abordagem metodológica qualitativa.

Em resumo, pode-se considerar que o actual trabalho visa concorrer para o incremento do conhecimento da evolução do pensamento contabilístico português, sendo este baseado em pressupostos teóricos interpretativos, adoptando como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o bibliográfico e o documental.

1. Aula do Comércio

É pelo Alvará de aprovação dos Estatutos da Aula do Comércio, de 19 de Maio de 1759, e registado em 22 de Maio do mesmo ano na Secretaria de Estado dos Negócios do Reino, no Livro 2 da Junta do Comércio (Guimarães, 2010: 32), e sob a responsabilidade da mesma Junta, que se dá início ao ensino, a um nível oficial e público, da Contabilidade em Portugal, pois nesse mesmo ano, a 1 de Setembro, iniciou-se o primeiro curso, com a duração de três anos.

Pode-se considerar que a Aula é fruto da influência do Marquês de Pombal e está enquadrada na sua política de desenvolvimento do país, sendo esta a primeira escola mercantil portuguesa, de carácter técnico-profissional. Este facto, só por si, era suficiente para que este estabelecimento de ensino tivesse o seu lugar na História portuguesa. Mas, se se acrescentar que foi a primeira instituição a leccionar Contabilidade por partidas dobradas, passa, igualmente, a constar, e com grande destaque, na História da Contabilidade portuguesa.

De realçar que as influências mercantilistas e iluministas do Marquês de Pombal, que lhe foram incutidas aquando da sua passagem pela Inglaterra, tiveram um papel preponderante, e quiçá imprescindível, para a sua intenção de conceber e desenvolver este estabelecimento de ensino. Se forem somados a esta questão os diversos condicionalismos económicos e sociais sentidos à época e que provocaram o atraso do país em relação aos seus congéneres europeus, estão, então, perante todos os vectores cuja conjugação levou ao aparecimento desta nova escola.

Mas voltando um pouco atrás, a clarividência do Marquês de Pombal fez-lhe compreender, na linha da escola mercantilista, que o progresso da nação passaria, obrigatoriamente, não só pelo fomento e pela modernização do comércio, como também pela transmissão do conhecimento por via institucional (ESTEVENS, 2000: 7). A influência mercantilista também é defendida por Rodrigues et al. (2010: 39):

> "Em Londres, o Marquês de Pombal tinha ficado impressionado com as políticas mercantilistas que observou enquanto enviado especial do Rei D. João V na corte inglesa do Rei George II, durante o período1738-1743. Durante esse período ficou claro para o Marquês de Pombal que para imitar o sucesso do mercantilismo britânico, para desenvolver o comércio e a actividade económica em Portugal, e para melhorar e expandir a classe dos mercadores, seria necessário criar a Aula de Comércio."

Assim, a implementação da Aula de Comércio inseriu-se num conjunto de medidas destinadas a tornar o país independente e forte e que se podiam sintetizar em dois aspectos: criação de indústrias que, à época, eram em número diminuto; e aumentar os conhecimentos das técnicas comerciais dos comerciantes e industriais (GOMES, 2000: 141), tendo por inspiração o espírito do Iluminismo da época. Este assentava na premissa de que a razão humana era a forma de combater a ignorância, a superstição e era a base para a construção de um mundo

melhor, apoiando-se, para tal, no mercantilismo e nos mercadores (RODRIGUES et al., 2007).

Deixando de parte as intenções da sua criação, é obrigatório referir que as matérias leccionadas nesta Aula abarcavam as necessidades específicas e sentidas à época. Assim, e de acordo com Martins (1952: 439), embora não existisse nos estatutos da Aula do Comércio um grande aprofundamento do teor dos programas das matérias a leccionar, pode-se retirar destes que existiriam dois grandes núcleos de ensino, em que eram englobadas as diversas matérias: a Aritmética e a Contabilidade Comercial. No núcleo da Aritmética, incluíam-se, para além da Aritmética e da Geometria, o estudo de Pesos e Medidas, Fretes, Seguros e Câmbio, com especial relevo às divisas dos países com quem Portugal mantinha relações comerciais mais frequentes, enquanto que sobre o núcleo da Contabilidade é referido que "se ensinassem os principios necessarios a qualquer Negoceante perfeito, e pela communicação do methodo Italiano [método digráfico], aceite em toda a Europa".

Rodrigues et al. (2003a: 50) acrescentam que as últimas aulas eram reservadas para explicar aos alunos a Contabilidade por partidas dobradas, distinguindo-se, para o efeito, o comércio por grosso da venda a retalho. A contabilidade digráfica leccionada na Aula tinha como base os livros contabilísticos Borrador, Diário, Razão e Auxiliares, sem esquecer o estudo dos Balanços e a exemplificação de como se trabalhava em partida dobrada.

Por fim, só de referir que a escolha dos lentes foi sempre muito cuidadosa, na medida em que este cargo era considerado de enorme importância e prestígio. Contudo, de início foi difícil encontrar professores versados nas matérias que eram explanadas na Aula do Comércio pois, à época, os mercadores estrangeiros eram praticamente os únicos a conhecerem o método digráfico em Portugal (RODRIGUES e CRAIG, 2004).

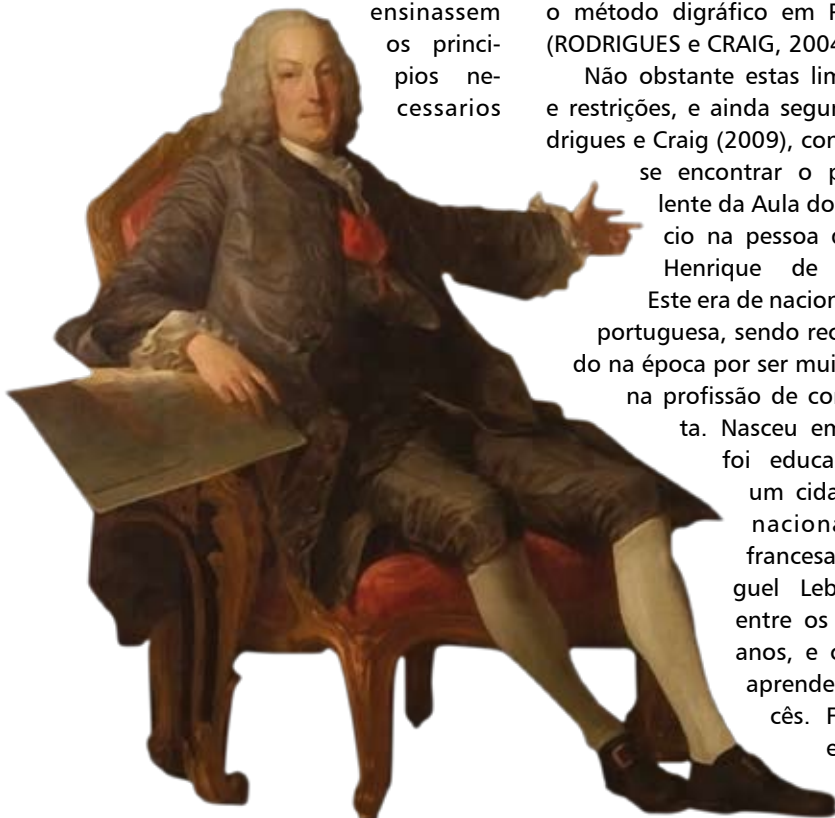
Não obstante estas limitações e restrições, e ainda segundo Rodrigues e Craig (2009), conseguiu-se encontrar o primeiro lente da Aula do Comércio na pessoa de João Henrique de Souza. Este era de nacionalidade portuguesa, sendo reconhecido na época por ser muito hábil na profissão de contabilista. Nasceu em 1720, foi educado por um cidadão de nacionalidade francesa, Miguel Lebouteux, entre os 7 e 12 anos, e com ele aprendeu francês. Foi com esta idade que iniciou a sua vida profissional nos escritórios de comerciantes italianos, onde permaneceu vários anos antes de se aventurar fora de Portugal Continental, passando por cidades como Buenos Aires ou Rio de Janeiro, retornando a Lisboa em 1755.

Acumulou este lugar com o de Inspector da Contadoria da Junta e, em 11 de Janeiro de 1762, foi nomeado escrivão do Erário Régio. Neste cargo auferia de um elevado ordenado para a época, na ordem dos 1.800.000 reis por ano (OLIVEIRA, 2009: 365). Contudo, irregularidades cometidas pelos seus subordinados e a sua incompetência para dirigir, levaram à sua demissão. De acrescentar que foi igualmente o idealizador dos estatutos da Aula do Comércio e da organização do Erário Régio (MARTINS, 1952: 446).

2. A Importância da Aula do Comércio para o Desenvolvimento da Contabilidade em Portugal

Gomes (1999: 10) defende que antes da criação da Aula do Comércio existia, relativamente a outras nações da Europa, um grande atraso em matéria de conhecimentos e técnicas comerciais que impedia o desenvolvimento económico do país. Acrescenta Marques (2000: 110) que a falta de compêndios de Contabilidade, originais ou traduzidos, foi, ao mesmo tempo, causa e efeito do atraso português nesta matéria.

Para comprovar esta situação, Boxer (1977: 370) afirma que, em 1755, apenas existiam três firmas portuguesas (Bandeira, Ferreira e Brito), todas sedeadas em Lisboa, que tinham livros de registo com escrita de dupla entrada, cujos directores conheciam razoavelmente as moedas, pesos e medidas estran-

geiras, e os movimentos comerciais e câmbios de Londres, Amesterdão e Paris. Para além destas três firmas portuguesas, também conheciam o método digráfico os negociantes estrangeiros Jorges, Palyarts, Warrzellers, Crammers, Vanpraetiz e Clamouse, que tinham sido educados fora do país.

Daqui facilmente se depreende acerca da necessidade da existência, em Portugal, de um estabelecimento de ensino público que, de um modo organizado, sistemático e com um carácter regular, leccionasse a contabilidade digráfica e demais matérias necessárias à actividade comercial.

Um dos objectivos principais da criação desta escola foi, então, a reversão desta deplorável e insustentável situação. Adiante-se que ela constitui uma revolução no ensino da segunda metade do século XVIII, na medida em que até essa altura o ensino estava apenas ligado às ordens religiosas e à Universidade. Pode-se mesmo afirmar que a Aula do Comércio foi criada no âmbito "de uma ampla agenda de reformas educacionais que foram implementadas na segunda metade do século XVIII pelo Marquês de Pombal com o objectivo de melhorar o estado geral da educação em Portugal" (RODRIGUES et al., 2010: 39).

Se é certo que só após alguns anos depois da fundação da Aula do Comércio é que passaram a existir contabilistas portugueses devidamente habilitados, a partir desse momento não foi mais necessário recorrer ao emprego exclusivo de contabilistas estrangeiros, uma vez que a oferta local se tornou disponível. Esta nova classe de contabilistas nacionais exerceu a sua actividade não só nos escritórios dos negociantes mas também em instituições públicas (RODRIGUES et al., 2003b: 102).

Pode-se concluir este ponto com uma constatação deveras importante: verifica-se que neste estabelecimento de ensino eram leccionadas algumas das matérias que ainda hoje são básicas em qualquer curso de Contabilidade, tratando-se de um curso com grande carácter teórico-prático. Assim, e observando que todos os sectores da sociedade portuguesa foram fortemente influenciados e enriquecidos por esta ocorrência, Guimarães (2000: 3) admite que este acontecimento está na base do ensino das ciências empresariais em Portugal, constituindo o seu ponto de partida.

3. Livros contabilísticos previstos

Após esta pequena contextualização da Aula do Comércio, pode-se passar, então, à análise do manuscrito intitulado *Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio*. Como é fácil deduzir pelo seu título, este foi assente nas aulas de Henrique de Souza, o primeiro lente da Aula do Comércio, conforme já referido[2].

O manuscrito inicia-se com uma pequena introdução de três páginas, onde é vincada a importância do método da partida dobrada ou Scritura doppia, sendo referido que este método é o praticado pela maioria dos negociantes da Europa. Apresenta, igualmente, e de uma forma sumária, os livros a utilizar e as ideias base de funcionamento do método.

Nesta perspectiva, indica que na escritura dobrada são usados os seguintes livros gerais, e pela ordem aqui apresentada: Borrador, Diário e o Razão. Esta convenção está de acordo com o apresentado por Luca Pacioli, no seu Tractactus de computis et scripturis, integrado na sua obra denominada Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita, publicada em Veneza em 10 de Novembro de 1494, onde o método digráfico foi exposto pela primeira vez em forma de obra impressa. Pacioli, segundo Oliveira (2009: 366), identifica a necessidade de utilização de três livros principais: Memorial (ou Livro de Rascunho, que corresponde ao Borrador aqui apresentado), Diário e Razão (ou Livro Maior).

Para além destes, os aulistas também aprendiam que deviam ser utilizados os Livros Auxiliares, em número incerto já que este decorria da quantidade ou natureza dos negócios. A existência destes últimos ajudava a obter uma escrituração mais clara: "bem seja separando do Borrador ou do Diário, e assentando em livro particular as adições de algum género de negócio, que é mais frequente, ou bem fazendo de parte alguns assentos, ou apontamentos de circunstâncias, e declarações mais extensas as quais servirão de confusão aos livros gerais" (SOUZA, 1765: 3)[3].

A ordem dos livros utilizados, quer sejam gerais ou auxiliares, é baseada nas letras do abecedário, isto é, o primeiro Borrão, o primeiro Diário, o primeiro Razão, devem ser assinalados com a letra A. Quando estes terminarem e se iniciarem novos livros, estes serão assinalados com a letra B, e assim sucessivamente.

2 Embora no ano de 1765, constante do título do manuscrito, o mesmo lente já não se encontrasse em funções na Aula do Comércio.

3 Sempre que citado, é de ter em consideração que a linguagem foi actualizada.

3.1. O Borrador

Para o Borrador, deveria ser usado um livro de papel de marca comum, encadernado em fólio, com três riscas em cada página: uma para a margem e as duas para as quantias. Sobre este é indicado que se assentarão, por lembrança e com muita exactidão, as circunstâncias de qualquer negócio logo que ele se executa[4], sem adoptar um estilo muito formal (este fica reservado para o Diário), na medida em que destes princípios depende a verdade das contas. A exactidão consiste em observar as três circunstâncias seguintes:

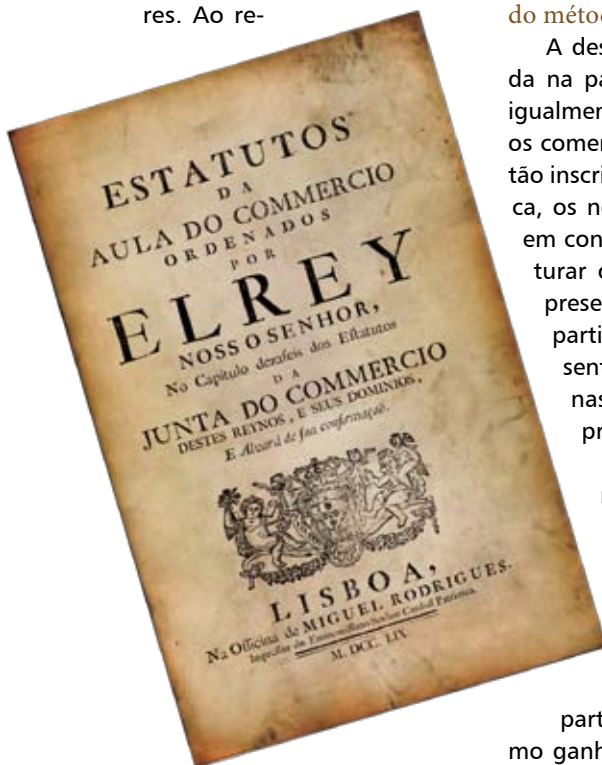
1. Realizar o assento logo que se executa o negócio e, quando este não se realiza no estabelecimento comercial, deve o negociante apontar num caderno de algibeira, destinado para esse fim, todos os pormenores. Ao regressar ao estabelecimento deve, imediatamente, escriturar o Borrador.
2. Escrever todos os aspectos do negócio com grande clareza. Assim, nos assentos correspondentes a compras ou vendas deve indicar-se o dia, a acção, a pessoa, o modo de pagamento, a quantidade e o preço. Nos assentos de pagamento de dívidas de/a terceiros deve indicar-se o dia, a acção, a pessoa, o motivo e a quantia. Nos assentos referentes a gastos e ganhos deve declarar-se o dia, a acção, o motivo e a quantia.
3. Procurar não cometer erros na declaração das circunstâncias essenciais, pelo que se deve proceder a uma leitura atenta do que foi escrito.

3.2. O Diário e os princípios fundamentais do método digráfico

A descrição do Diário é iniciada na página 17, sendo realçada igualmente a sua importância para os comerciantes visto que nele estão inscritos, por ordem cronológica, os negócios realizados. Tendo em consideração que, para escriturar o Diário, é necessário ter presente as noções básicas das partidas dobradas, são apresentados, neste momento e nas páginas 18 a 25, os seus princípios fundamentais.

Em primeiro lugar, refere-se que no método digráfico são utilizadas duas espécies de contas: contas gerais e contas particulares. É realçado o facto de o resumo de todas as contas particulares ter de dar o mesmo ganho, ou o mesmo prejuízo, do que o obtido se só tivesse sido usada uma conta geral (SOUZA, 1765: 18-19):

> "Para o mercador saber o que ganha ou o que perde, deve ter ao menos uma conta geral, na qual assente com separação, de uma parte tudo o que recebe, e da outra tudo o que despende. Desta forma se a receita importar mais que a despesa lhe mostrará quanto ganha; se a despesa for mais do que a receita lhe dará a conhecer quanto perde.
>
> Para o mercador saber o que deve, ou o que lhe devem (em diminuição ou acréscimo do seu ganho) ele necessita de ter uma conta particular, e separada, de cada uma das pessoas com quem contrata, na qual assente com a mesma separação, o que tal pessoa recebe ou despende com ele, pode do mesmo modo saber o que deve a cada uma, ou cada uma lhe deve.
>
> Porém a conta geral da receita e despesa do mercador só lhe mostra quanto ganhou ou quanto perde em geral, mas não lhe dá a conhecer com particularidade quanto ganha ou quanto perde em cada negócio, quanto gasta na sua casa, ou nas despesas do seu negócio, que diminuem o ganho, quanto possui em dinheiro ou em mercadorias, ou em outros efeitos. Por tanto é conveniente que cada um destes objectos, e de outros similares lhe dêem notícias distintas, para poder governar com acerto".

Após esta pequena apreciação, é enunciado pela primeira vez, e nas páginas 22 e 23, o princípio balanceante do método da partida dobrada: "a regra geral é assentar cada adição de receita, ou

4 Nas páginas 7 a 16 são apresentados vários exemplos de assentos no Borrão, como o pagamento, a cobrança de vendas, a venda ou troca, ou qualquer outro acto de negócio (Souza, 1765: 7-16).

> "Os elementos que permitem a elaboração deste livro são retirados do Borrador, onde deverão ser indicadas as folhas do Diário em que foram lançadas, enquanto que o essencial deste último livro deve ir para o Razão."

despesa, em duas contas (…), na receita de uma e na despesa de outra. Contudo, não é necessário que destas duas contas, uma seja conta geral do mercador e outra conta particular da pessoa com quem contrata, pois pode ser conveniente para abreviar a escritura, assentar a adição em duas contas gerais, ou também em duas contas particulares. (…) Por exemplo: paga a Pedro 100$000 em dinheiro, deve assentar na sua conta geral do dinheiro no lugar da despesa, e na conta particular do Pedro, no lugar da receita".

Recuperando todo este discurso, chegamos então à conclusão de que os fundamentos essenciais da partida dobrada são dois:

1. Utilizar duas espécies de contas: as gerais que representam o mercador e as particulares que representam as pessoas que lhe são devedoras, ou credoras, incluindo uma intitulada Vários Devedores e outra Vários Credores, ambas para clientes e fornecedores não habituais.
2. O lançamento de cada adição de receita, ou despesa, deve figurar em duas contas diversas, na receita de uma e na despesa da outra, isto é, no Deve de uma e no Hade Haver de outra[5].

Depois desta pequena introdução ao método digráfico, o autor passa à caracterização do Diário. Assim, para este deve ser usado um livro de papel de marca boa, encadernado em fólio, com quatro riscas em cada página, duas da parte direita para as quantias, e duas da parte esquerda, distantes o necessário umas das outras para que se possa escrever entre elas três letras de algarismo.

Os elementos que permitem a elaboração deste livro são retirados do Borrador, onde deverão ser indicadas as folhas do Diário em que foram lançadas, enquanto que o essencial deste último livro deve ir para o Razão. Para além disso, no Diário os assentos têm de ser escriturados continuamente, sem ser deixada em branco nenhuma página.

É necessário que no Diário, como base do Razão, seja explicitada qual a conta do Deve e a conta do Hade Haver. Assim, o método para a realização de um assento no Diário passa por: introduzir o dia em que é realizada a operação; identificar o devedor e o credor, com letra maiúscula, dizendo que tal conta deve a tal conta tanto, por este ou aquele motivo, finalizando o assento com a quantia envolvida na operação. São apresentados vários exemplos, dos quais são reproduzidos dois:

15 de Maio de 1760
FAZENDAS GERAIS DEVEM
A PEDRO TOIMPSON 80$625
Por um metro de pano fino
com 37% 80$625

3 de Agosto de 1760
HOFFSAN E DECHAMBERGH DEVE
A CAIXA 58$000
Que lhe paguei pelo que lhe devia
58$000

São dedicadas duas páginas para a resolução da questão dos erros de contabilização no Diário. Nelas é realizada uma advertência para a necessidade de grande cuidado para que eles não aconteçam visto que causam sempre alguma confusão.

Não obstante isto, e perante a inevitabilidade da sua ocorrência,

5 É curiosa a seguinte citação (Souza, 1765: 25): "estas palavras Deve e Hade Haver procedem do que na escritura se chama devedor ao que recebe e credor ao que despende, ou débito e crédito são palavras equivalentes a recebe e despende, ou receita e despesa, porém na escritura dobrada somente se usa as primeiras (Deve e Hade Haver). Tenha-se sempre presente esta advertência para evitar confusões".

é indicado que o procedimento correcto perante um erro não é rasurar ou riscar qualquer lançamento mas sim escrever por baixo do lançamento com erro: "não tem efeito por esta ou por aquela razão, e logo se fará novo assento como deve ser, ou bem seja no mesmo dia, se a escrita do Diário não houver passado adiante, ou bem em dia posterior declarando que aquele acto sucede em tal dia. Se o assento errado estiver já passado na contas do livro Razão, deixar-se-á assim mesmo no Diário, e a anulação se fará mediante um novo assento no dia donde chegar a escrita, notando o devedor em credor e o credor em devedor, com a mesma quantia, e na declaração do motivo se dirá por troca de uma adição desta quantia que em tal dia se assentou errado. Anulada a adição errada, realiza-se novo assento no Diário, como deve ser para depois se lançar directamente nas contas do livro Razão".

Figura 3 – Dois exemplos de folha do livro de Razão, retirados do manuscrito Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio - Fonte: (Souza, 1765).

3.3. O Razão

O estudo e a descrição do Razão são iniciados com a indicação, na página 58, da proveniência do nome e da sua importância: "Este livro é assim chamado porque dá a razão geral do estado dos negócios e das posses do mercador. Já foi dito que este é o livro essencial da escritura dobrada, e por este motivo é chamado pelos italianos de Livro Mestre e pelos franceses de Livro Grande".

Este livro deve ser de papel de grande qualidade, melhor do que o dos outros livros anteriormente enunciados – Borrador e Diário –, e cada página deve ter três riscas da parte direita e duas da parte esquerda, sendo que a cada conta são destinadas as duas páginas que mostra um livro aberto. As páginas esquerdas são para o débito (Deve) e as direitas para o crédito (Hade Haver). Ou seja, o livro toma a forma de um "T", onde de um lado se coloca o "Deve" e do outro o "Hade Haver/Haõ de haver".

Todos os assentos são extraídos do Diário, principiando no primeiro lançamento registado e seguindo depois uma ordem cronológica. Junto do devedor, e na margem do Diário, deverá ser inserida uma linha horizontal, sendo que por cima dela se insere o número da página do Razão, onde é lançado o débito e na parte inferior do traço o número da página do Razão onde é lançado o crédito.

Posteriormente, são enunciadas as regras a ter presentes para sua elaboração, como seja a ordem de abertura das contas: "A primeira conta que se abre no livro de Razão é a do primeiro devedor que se acha no Livro Diário, a segunda a do seu credor, ou da parcela que se segue, e assim se vai continuando pela ordem dos assentos do Diário" (SOUZA, 1765: 59).

Quanto ao formato das contas do Razão, será de todo o interesse apresentar dois exemplos retirados do manuscrito em estudo, o que permitirá ficar com uma percepção mais clara do aspecto de um Razão do século XVIII, conforme era ensinado na Aula do Comércio (Figura 3).

O capítulo finaliza com referência a algumas regras básicas sobre o estorno – nos moldes anteriormente referidos –; de aproveitamento de espaço[6]; e o uso de um índice alfabético das contas existentes, num livro à parte, por forma a facilitar a busca, particu-

6 "Quando a página do débito estiver preenchida, e a maior parte do crédito ainda se encontrar em branco e se considera que nesta haverá poucas parcelas que lançar, utiliza-se esse espaço vazio para o débito (...), escrevendo segue em frente e soma e segue o débito em fronte. (...) Se virmos que numa conta não vai ser feita muitos lançamentos, não é necessário ocupar duas páginas inteiras, e utilizar um terço, ou um quarto delas, utilizando o espaço vazio para outras contas pouco movimentadas" (SOUZA, 1765: 63-64).

larmente importante na transposição do Diário para o Razão.

No âmbito do estudo do Razão, são indicadas, nas páginas 30 a 39, as contas gerais que qualquer mercador pode usar, e que são nove:

1. **Capital** – Esta é a conta principal do mercador e a que essencialmente o representa, pois indica o que ele tem de seu. No crédito é lançado, no princípio do negócio, o capital efectivo que possui (dinheiro, fazendas, móveis ou outros quaisquer bens) e, posteriormente, qualquer aumento considerável de capital (heranças, dotes, doações, etc.), enquanto que no débito são lançados os dotes que dá aos seus filhos e as doações que faz[7]. Para finalizar, só de acrescentar que era ensinado na Aula do Comércio que quando se realiza o ajuste de contas, isto é, o encerramento das contas ou encerramento da actividade, lança-se o lucro no crédito e o prejuízo a débito.
2. **Ganhos e Perdas** – Indica o aumento ou diminuição do capital e tem como regra principal que as perdas (ou custos) se lançam no Deve e os ganhos (ou proveitos) no Hade Haver.
3. **Gastos Gerais** – Trata-se da conta onde são lançados os gastos particulares do negociante, que são lançados no Deve. No Hade Haver são lançadas as vendas de alguns dos objectos adquiridos.
4. **Caixa** – Indica o dinheiro que o mercador tem em seu poder. No Deve é lançado todo o dinheiro que entra no negócio e no Hade Haver todo o dinheiro que despende.
5. **Fazenda Gerais ou Particulares** – Indica as mercadorias que detêm. No débito são lançadas todas as que sejam compradas e no crédito todas as que saem da loja. Esta conta pode-se subdividir em quantos géneros de mercadorias o mercador transacciona.
6. **Gastos do Negócio** – São lançadas, a débito, todas as despesas que pertencem ao negócio (salários, alugueres, etc.).
7. **Bens de Raiz** – Indica os bens que possui o mercador. No princípio do negócio, os bens que já são do negociante e que este introduz na empresa – ou os que resultem de doação ou herança – são lançados pelo valor obtido através de uma avaliação prudente no débito. Os que são comprados posteriormente são escriturados pelo seu valor de custo. Igualmente a débito são registados os consertos ou outros gastos com os bens. No crédito são lançados os rendimentos que se cobram e as propriedades que se vendam ou que sejam doadas.
8. **Bens Móveis** – Aqui são inseridas as peças de prata, de ouro, de diamantes ou outros bens de natureza similar. O tratamento contabilístico é idêntico à conta Bens de Raiz.
9. **Interesse Neste ou Naquele Negócio** – Aqui são inseridas as participações que o negociante tem noutros negócios. No débito é lançado o valor das participações noutras empresas e no crédito os rendimentos que provêm dessas participações.

Ainda no âmbito do estudo do Razão, existe um subcapítulo onde são apresentadas três regras para se identificar o credor e o devedor de cada operação, seguindo-se vários exemplos[8], a saber:

1.ª Regra – Das duas pessoas que contratam a que recebe é a devedora e a que despende é a credora.

2.ª Regra – O que entra em poder do mercador Deve e o que sai do seu poder Hade Haver.

3.ª Regra – Quando o mercador despende em perdas, Deve os gastos e Hade Haver o que sai. Pelo contrário quando recebe ganhos, Deve o que entra e Hade Haver os ganhos.

7 Aqui está um bom exemplo para a não separação entre o património particular do património comercial verificada à época, ao contrário do que sucede actualmente.

8 "Um assento pode conter vários devedores ou vários credores, ou uma coisa ou outra, no entanto as regras aqui deixadas são as mesmas para esses casos" (SOUZA, 1765: 52).

4. Os Balanços

Neste manuscrito são descritos três tipos de Balanços que podiam ser elaborados: à Caixa; do Razão; e de saída para outro livro de Razão. Como se pode constatar nas próximas linhas, a grande maioria das regras e preocupações apresentadas ainda hoje fazem sentido, e muitas são ainda realizadas, não obstante de se inserirem numa perspectiva de maior complexidade, serem realizadas através de outros métodos, etc.

Relativamente ao Balanço do Livro de Razão, ou Balanço Geral, este deve-se realizar no final de cada ano e é uma prova infalível da correcção das contas, já que a soma dos saldos das contas a débito tem de ser igual à soma dos saldos das contas a crédito[9].

Através do exemplo da Figura 4, pode-se tirar algumas ilações deveras pertinentes. A primeira é que as indicações da página antes do nome das contas ali presentes referem-se às páginas do Razão, onde elas se encontram. Por exemplo, nesta figura a conta de Caixa está na página 2 do Razão; a conta de Capital está na primeira página do Razão, etc. A segunda dedução que pode ser realizada é que a ordem das contas não condiz com a actualmente utilizada, sem falar que o Balanço aqui apresentado é de cariz horizontal, ao contrário da posição vertical proposta pelo novo Sistema de Normalização Contabilística. Já agora, e como seria expectável, este Balanço não era tão completo como os actuais, deixando de fora a questão dos Activos Fixos Tangíveis e das suas depreciações. Por fim, não estão presentes explicitamente os conceitos de Activo e Passivo, como hoje os entendemos.

Na sua elaboração devem-se observar as seguintes regras e circunstâncias:

- Devem-se confirmar as dívidas de e a terceiros enviando com a antecedência necessária, cópia das contas aos interessados para as confirmarem.
- Conferir todos os lançamentos do Diário com as parcelas do Razão. Pontear era o nome dado a esta diligência.
- Devem-se saldar todas as contas. A diferença entre o Débito e o Crédito chama-se de resto (saldo).
- O resto da conta Gastos Gerais é transportado para a conta Ganhos e Perdas, e esta passagem e outras semelhantes devem fazer-se através do Diário.
- Inventariação das mercadorias na posse do comerciante e comparação com o resto das contas de Fazenda, quer estas se encontrem no Razão ou em Livros Auxiliares, e regularização das discrepâncias detectadas. O lucro obtido é passado para a conta Ganhos e Perdas.
- Nas contas de Bens Móveis e Bens de Raiz será realizado um levantamento do quanto valem no momento, e depois de abatido o seu valor ao resto, o remanescente passar-se-á para a conta de Ganhos e Perdas.
- As contas particulares de clientes que se considerem não cobráveis serão encerradas e o resto passará para a conta de Ganhos e Perdas. Aquelas em que não haja muita esperança de recebimento serão igualmente encerradas e o resto passará para uma conta intitulada Devedores de Pouca Esperança.

Relativamente ao Balanço à Caixa, este não é mais do que uma simples comparação semanal entre o saldo da conta Caixa com o dinheiro em posse do mercador. Caso esse não coincida, a causa mais provável é o esquecimento de alguma operação realizada pelo negociante.

O Balanço de Saída não passa de uma conta no Razão, que se abre quando este livro está a terminar. Assim, todas as contas serão saldadas e os seus saldos transferidos para esta conta. Posteriormente, estes valores são passados para a conta Balanço de Entrada do Livro

Figura 4 – Exemplo de um Balanço do Livro de Razão contido no manuscrito Arte da Escritura dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio: - Fonte: (Souza, 1765).

9 Para ser obtida uma maior fiabilidade são indicados novos livros passíveis de serem utilizados, como por exemplo o Livro de Entrada de Fazendas, Livro de Vendas Fiadas, Livros de Gastos, Livros de Vendas que funcionavam como um Borrador mais específico, bem como novas regras de manuseamento (SOUZA, 1765: 100-114).

> "O que se pode deduzir daqui, é que, tal como hoje, o ensino da Contabilidade na Aula do Comércio partia das suas bases gerais para depois evoluir para o estudo de casos mais particulares e mais complexos, mas que não deixavam de se basear nas tais regras gerais previamente assimiladas."

A (ou B, ou C, etc.). De acrescentar que neste novo livro de Razão têm de ser abertas tantas contas como as que existiam no livro anterior.

5. Desenvolvimento das Regras Gerais da Partida Dobrada

Até à página 86, o que este livro apresenta não são mais do que as regras gerais do método digráfico e dos livros contabilísticos que devem ser utilizados neste método. Nas páginas seguintes, isto é, da página 86 à 160, são objecto de estudo novas variações do método até aí exposto[10] e o registo contabilístico de operações mais complexas e expostas no capítulo "Reflexoens sobre a Escritura Dobrada dirigidas a mayor intelligencia desta Arte".

Também não é esquecida a questão da aplicação do método digráfico a diferentes tipos de negócios, visto que até agora este método estava direccionado para uma perspectiva contabilística dos negócios de um comerciante particular. Como se pode constatar da análise do capítulo "Applicação da Escritura Dobrada aos diversos negocios que se podem oferecer", são indicadas as diferenças existentes na aplicação do método de partidas dobradas a companhias gerais, a fábricas, a casas de fidalgos e mais pessoas ricas, e as administrações de negócios alheios.

O que se pode deduzir daqui, é que, tal como hoje, o ensino da Contabilidade na Aula do Comércio partia das suas bases gerais para depois evoluir para o estudo de casos mais particulares e mais complexos, mas que não deixavam de se basear nas tais regras gerais previamente assimiladas.

É igualmente dedicado um capítulo à análise do Balanço, intitulado "Reflexoens que naturalmente deve fazer o Mercador de Logea de Capella depois de tirar o Balanço", que corresponde a uma análise dos valores do Balanço e quais as conclusões a retirar destes.

Para concluir, será de todo indispensável destacar que este manuscrito termina com um capítulo intitulado "Arithmetica Applicada Ao Commercio", englobando as páginas 161 a 452, dividido em cinquenta lições, apresentadas num jogo de perguntas e respostas, com exemplos práticos. Estas lições, como o próprio nome do capítulo deixa adivinhar, não passam de explicações de regras aritméticas aplicadas ao comércio através dos exemplos apresentados.

Uma última nota para este compêndio não respeitar a ordem das matérias leccionadas na Aula do Comércio. Ao contrário do que poderia transparecer da leitura deste manuscrito, a primeira disciplina a leccionar seria a Aritmética, seguindo-se o estudo dos Pesos, Medidas e Câmbios de diversas praças de comércio, especialmente daquelas com que Portugal habitualmente mantinha relações comerciais. A matéria seguinte a abordar era a dos Seguros (eram estudados as apólices e as suas formalidades), seguida dos Fretes (as suas formalidades, comissões e obrigações), tanto das praças portuguesas como estrangeiras, enquanto que as últimas aulas eram reservadas para explicar aos alunos a Contabilidade por partidas dobradas. Existia, inclusive, uma ressalva nos Estatutos da Aula do Comércio que indicava que se devia procurar sempre "que não passe de humas a outras materias, e ainda dentro dellas, de humas a

10 Para ser obtida uma maior fiabilidade são indicados novos livros passíveis de serem utilizados, como por exemplo o Livro de Entrada de Fazendas, Livro de Vendas Fiadas, Livros de Gastos, Livros de Vendas que funcionavam como um Borrador mais específico, bem como novas regras de manuseamento (SOUZA, 1765: 100-114).

outras partes, sem que em todos haja hum geral conhecimento do que já for dictado".

6. Conclusões

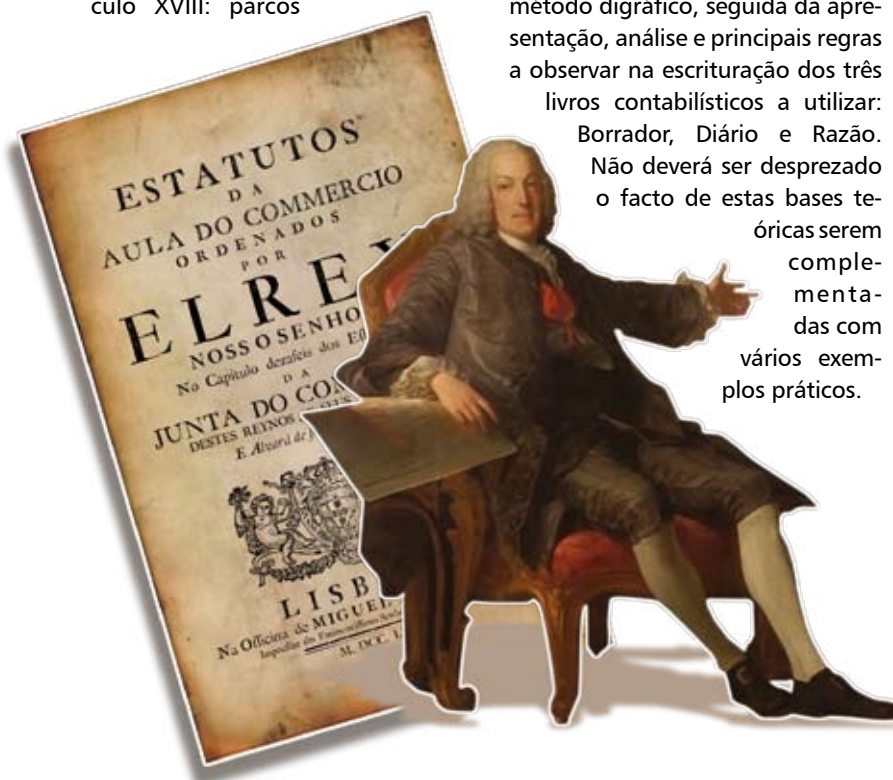
Nesta súmula dos principais aspectos a reter do presente trabalho, pode-se começar por referir que a Aula do Comércio, criada em 1759 e superintendida pela Junta do Comércio, é fruto da influência do Marquês de Pombal e foi enquadrada na sua política de desenvolvimento do país, sendo esta a primeira escola mercantil portuguesa, de carácter técnico-profissional, cuja criação tinha por objectivo era a reversão da insustentável situação que se assistia, em Portugal, em pleno século XVIII: parcos (ou inexistentes) conhecimentos comerciais e contabilísticos nas principais praças portuguesas.

Este facto, só por si, era suficiente para que este estabelecimento de ensino tivesse o seu lugar na História portuguesa. Mas, se se acrescentar que foi a primeira instituição a leccionar Contabilidade por partidas dobradas, passa, igualmente, a constar, e com grande destaque, na História da Contabilidade portuguesa.

A esse respeito, a breve descrição do manuscrito Arte da Escritura Dobrada, para Instrucçaõ de Joze Feliz Venâncio aqui exposta tem como principal contributo apresentar como eram leccionadas as matérias referentes ao núcleo da Contabilidade. A primeira abordagem servia para realçar a importância do método digráfico, seguida da apresentação, análise e principais regras a observar na escrituração dos três livros contabilísticos a utilizar: Borrador, Diário e Razão. Não deverá ser desprezado o facto de estas bases teóricas serem complementadas com vários exemplos práticos.

A ordem pela qual estes eram estudados correspondia à ordem que eles deviam ser escriturados, isto é, em primeiro lugar as operações eram registadas, com pormenor e de uma forma pouco formal, no Borrador. As informações aí recolhidas permitiam, mais tarde, a contabilização no Diário, e que de forma sistemática eram transportadas para as contas do Razão. Deve ser realçado que os princípios fundamentais do método digráfico eram apresentados ao mesmo tempo que era exposto e estudado o primeiro livro que o utilizava: o Diário. Após o estudo dos livros contabilísticos a utilizar, passava-se para outro aspecto fundamental da Contabilidade: a elaboração dos Balanços (que seriam de três tipos).

Pode-se, igualmente, deduzir que, tal como hoje, o ensino da Contabilidade na Aula do Comércio partia das suas bases gerais para depois evoluir para o estudo de casos mais particulares e mais complexos, mas que não deixavam de se basear nas tais regras gerais previamente assimiladas.

Outra conclusão que se pode retirar é a de que muitas das regras apresentadas e dos cuidados a ter na escrituração e elaboração do Balanço do Razão ainda hoje fazem sentido e são válidas. Por outras palavras, o seu espírito continua presente na Contabilidade actual, não obstante o facto de se inserirem numa perspectiva de maior complexidade, serem realizadas através de outros métodos, etc. Pode-se aqui citar alguns exemplos:

- A necessidade de confirmar as dívidas de e a terceiros, através do envio, atempadamente, de cópia das contas aos interessados, de forma a permitir a elaboração de um Balanço do Razão que mostrasse uma imagem verdadeira e apropriada das contas.
- As entradas, pelos sócios, em géneros são escrituradas pelo justo valor dos bens, sendo que este é obtido através de uma avaliação prudente.
- Nas contas onde eram contabilizados alguns tipos de bens ("Bens Móveis" e "Bens de Raiz"), hoje considerados como activos fixos tangíveis, era realizado, ciclicamente, o apuramento do seu justo valor. A diferença entre este e a escriturada era levada à conta de "Ganhos e Perdas".
- Entre outras.

Obviamente que existem diferenças em diversos aspectos, não seria de esperar outra coisa. Um exemplo é a não separação, em termos contabilísticos, entre o património particular e o património comercial do(s) proprietário(s) de determinada empresa, como se pode facilmente constatar pela explicação dada para a movimentação da conta geral do Razão intitulada "Capital".

Para finalizar, umas últimas palavras para os interessados em história da Contabilidade Portuguesa, em geral, e da Aula do Comércio, em particular. Assim, além do manuscrito aqui apresentado existem outras obras, datadas do século XVIII, que permitem avaliar o ensino da Contabilidade na Aula do Comércio e cujo estudo seria deveras admirável e interessante: Pratica do commercio ou lições da aula do commercio que principiou em 1-9-1759 dictadas pelo Lente João Henrique de Souza, de João Henrique de Souza; Notícia Geral do Comércio; e o Diccionario do Commercio, ambas de Alberto Jacqueri de Sales, segundo lente da Aula do Comércio.

Referências

BOXER, Charles A. (1977) – *O Império Colonial Português*. Edições 70: Lisboa.

CARVALHO, Romulo (1996) – *História do ensino em Portugal*: desde a fundação da nacionalidade até ao fim do regime de Salazar-Caetano, 2.ª edição. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. (2002) – *Metodologia Científica*, 5.ed. Makron Books: São Paulo.

ESTEVENS, Matilde (2000) – "Das origens do comércio em Portugal à obrigatoriedade de utilização do método das partidas dobradas". Comunicação apresentada no *VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria*: a Contabilidade na viragem do milénio, 17 a 20 de Maio, Aveiro.

GIL, António C. (2002) – *Como elaborar projetos de pesquisa*, 4.ed. Atlas: São Paulo.

GOMES, Delfina (1999) – *Os livros de receitas e despesas da Câmara Municipal de Braga*. Centro de Estudo de História da Contabilidade.

GOMES, Delfina (2000) – "*A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*". Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria: Universidade do Minho.

GUIMARÃES, Joaquim (2000) – "Primórdios do desenvolvimento das ciências empresariais e da Contabilidade em Portugal". *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade*, 7, Janeiro, pp. 3.

GUIMARÃES, Joaquim (2010) – "História (breve) da regulamentação da profissão de contabilista". *Revista TOC*, 123, Junho, pp. 31-45.

MARQUES, Maria da Conceição (2000) – "A evolução do pensamento contabilístico nos séculos XV a XIX". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 414 e 415, Março, p. 69-72, e Abril, pp. 107-111.

MARTINS, Manuel de Everard (1952) – "Para a história da Contabilidade pública em Portugal". Separata da *Revista de Contabilidade e Comércio*, 80, pp. 427-457.

MARTINS, Manuel de Everard (1960) – "A Aula do Comércio (1759)". *Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade,* 21 e 22, pp. 71-88.

OLIVEIRA, Isabel (2009) – "A Contabilidade da Real Companhia Velha no período Pombalino". J*ornal de Contabilidade*, 392, Novembro, pp. 361-374.

RAUPP, Fabiano; BEUREN, Ilse (2006) – Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: Longaray, A. A.; Raupp, F. M.; Beuren, I. M.; Sousa, M. A. B.; Colauto, R. P.; Porton, R. A. B. (Org.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*: Teoria e Prática, 3.ª ed. Editora Atlas: São Paulo, p. 76-97.

RODRIGUES, Lúcia et al. (2003a) – "Aula do Comércio: Primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo?". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 34, Janeiro, pp. 46-54.

RODRIGUES, Lúcia et al. (2003b) – "Corporatism, liberalism and accounting profession in Portugal since 1755". *Accounting Historians Journal*, Vol. 30 (1), junho, pp. 95-111.

RODRIGUES, Lúcia [et al.] (2007) – "State intervention in commercial education: the case of the Portuguese School of Commerce – 1759". *Accounting History*, Vol. 12 (1), Fevereiro, pp. 55-85.

RODRIGUES, Lúcia [et al.] (2010) – "A intervenção do Estado no ensino comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 118 e 119, Janeiro, pp. 39-48; Fevereiro, pp. 39-44.

RODRIGUES, Lúcia; CRAIG, Russel (2004) – "English Mercantilist Influences on the foundation of the portugueses School of Commerce in 1759". *Atlantic Economic Journal*, Vol. 32 (4), pp. 329-345.

RODRIGUES, Lúcia; CRAIG, Russel (2009) – "Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759–1784". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 (3), Abril, pp. 379-398.

SOUZA, João Henrique (1765) – *Arte da Escritura Dobrada que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e copeada para Instrucçaõ de Joze Feliz Venancio Cout.º no Anno de 1765*. Manuscrito.